

мками по кредиту всіх рахунків, про що свідчить підсумкова сума в правому нижньому осередку відомості. Цей збіг свідчить про правильність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій ОСББ за минулий період. Сума дебетових оборотів по рахунках 80-84 складає загальну суму витрат ОСББ. Доходи, відбиті по Кт 719, складаються з цільових внесків мешканців, що надійшли, і цільового фінансування з бюджету, а також інших доходів, зокрема, надходження від комунальних підприємств за обслуговування внутрішньобудинкових мереж.

Описана форма ведення бухобліку в ОСББ і ЖБК є досить простою і дуже наочною. Звичайно, по деяких рахунках необхідне ведення аналітичного обліку («Цільові внески членів об'єднання», «Розрахунки з поставачальниками» та ін.), а по деяким досить шахової відомості з мінімальною аналітикою («Розрахунки по страхуванню»).

Бухгалтери, які звикли до інших форм обліку, можуть при бажанні вести Головну книгу та інші реєстри.

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. №186 і зареєстровано Міністерством юстиції України 5 травня 2001 р., № 389/5580. – К., 2001.

2. План рахунків та інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 грудня 1999 р., № 892/4185. – К., 1999.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 і зареєстровано Міністерством юстиції України 14 грудня 1999 р., № 860/4153 (із змінами та доповненнями). – К., 1999.

*Отримано 26.04.2004*

УДК 658.168

Г.В.БЛАКИТА

*Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*

В.Г.МОРМІТКО

*Вінницька обласна державна адміністрація*

## **АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПІД ЧАС РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА-БОРЖНИКА**

Розглядаються питання обліку кредиторської заборгованості та капіталу підприємства-боржника, активів власника підприємства та кредиторів під час проведення процедури банкрутства. Запропонована методика може бути використана на етапі санації, що є системою заходів з метою запобігання визнання боржника банкрутом та його ліквідації. Викладений підхід надає можливість повного відображення у обліку процесів фінансової реструктуризації та реструктуризації власності, які здійснюються в рамках санації підприємства.

Останнім часом в економічній літературі та практиці господарювання посилилась увага до проблеми реструктуризації підприємств. Основна мета цього процесу полягає у заміщенні неефективних, фактично збанкрутілих підприємств новими, спроможними ефективно діяти в умовах ринку. Якщо в умовах розвинутої ринкової економіки погіршення результатів діяльності підприємства, що загрожує банкрутством, робить реструктуризацію практично неминучою, то в Україні подібної залежності немає. Причина полягає в тому, що в механізмі її проведення не визначено комплексний підхід до функцій управління, однією з яких є облік.

Законом України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” передбачено, як альтернативу ліквідації, застосування до боржника однієї з процедур банкрутства – санації. Санація є системою заходів, що здійснюється під час провадження у справі про банкрутство з метою запобігання визнання боржника банкрутом та його ліквідації, спрямованих на оздоровлення фінансово-господарського становища боржника, а також задоволення в повному обсязі або частково вимог кредиторів шляхом кредитування, реструктуризації підприємства, боргів і капіталу та (або) зміни організаційно-правової та виробничої структури боржника [1]. Тобто санація є ніщо інше, як відновна реструктуризація підприємства [3]. Напрямки дій при проведенні санаційної (відновної) реструктуризації можуть бути різними, проте обмеженість необхідних для цього ресурсів потребує визначення найбільш ефективних пріоритетних напрямків.

З юридичної точки зору, початок процедури банкрутства є підставою для переходу управління підприємством від акціонерного капіталу до кредиторського, оскільки вважається, що “винуватцем” неплатоспроможності підприємства є перший. А це вказує на пріоритетність таких видів реструктуризації як фінансова та реструктуризація власності.

Фінансова реструктуризація стосується управління пасивами підприємства, а саме її заборгованістю, а отже передбачає тісну співпрацю підприємства зі своїми кредиторами і зміну структури пасивів. Реструктуризація власності стосується зміни розподілу влади на підприємстві і участі у власному капіталі. При підготовці плану санації може діяти наступний механізм реструктуризації, який є поєднанням двох її видів: “Капіталізація боргових зобов’язань шляхом зменшення номінальної вартості пакету акцій, що належали акціонерам до початку процедури банкрутства, з одночасною передачею пакета акцій на суму боргових зобов’язань кредиторам без зміни розміру статутного капіталу підпри-

емства”. Зауважимо, що даний механізм може бути впроваджено, у випадку коли акціонерний капітал більше кредиторського. Характер змін, що відбувається в активах і пасивах учасників процесу з точки зору обліку наведений на рисунку.

<b>АКЦІОНЕРИ</b>	<b>ПІДПРИЄМСТВО-БОРЖНИК</b>	<b>КРЕДИТОРИ</b>
На підставі ухвали суду та витягу з оновленого реєстру акціонерів в бухгалтерському обліку відображають еквівалентні зміни (зменшення) необоротних активів та власного капіталу	На підставі ухвали суду в бухгалтерському обліку відображають зміну власного капіталу та зобов'язань	На підставі ухвали суду та витягу з оновленого реєстру акціонерів в бухгалтерському обліку відображають еквівалентні зміни необоротних активів

Характеристика змін структури активів і пасивів учасників реструктуризації

Розглянемо можливий варіант відображення у обліку змін в активах та власному капіталі акціонера – суб'єкта реєстру акціонерів до початку процедури банкрутства. У даного суб'єкта в результаті зменшення вартості пакету акцій зміни відбуваються у складі необоротних активів, а саме статті “Довгострокові фінансові інвестиції” та у складі власного капіталу, а саме статті “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки).

Сума, на яку змінилась вартість пакету акцій відноситься до складу інвестиційних витрат і, таким чином, суттєво впливає на фінансовий результат підприємства.

Відповідно в бухгалтерському обліку робиться запис:

1) Дт рах. 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”.

Кт рах. 141 “Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”.

2) Дт рах. 793 “Результат іншої звичайної діяльності”.

Кт рах. 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”.

Зміни, що відбуваються в активах кредитора – суб'єкта реєстру акціонерів після закінчення процедури банкрутства, стосуються, як правило, таких статей необоротних активів, як “Довгострокові фінансові інвестиції” та “Довгострокова дебіторська заборгованість”. Згідно з процедурами банкрутства відбувається “обмін” боргів на капітал.

Таким чином, довгострокова дебіторська заборгованість вважається безнадійною, а її сума списується на інші витрати звичайної діяльності. Набутий пакет акцій підприємства-боржника вважається безоплатно наданим необоротним активом. Отже, його вартість, що еквівалентна

сумі прощеного боргу, відноситься до складу інших операційних доходів від відшкодування раніше списаних активів. Цілком очевидно, що така операція не вплине на фінансовий результат колишнього суб'єкта реєстру кредиторів і знайде відображення в обліку наступним чином:

1) Дт рах. 977 “Інші витрати звичайної діяльності”.

Кт рах. 163 “Інша дебіторська заборгованість”.

2) Дт рах. 141 “Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”

Кт рах. 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

3) Дт рах. 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Кт рах. 79 “Фінансові результати”.

4) Дт рах. 79 “Фінансові результати”.

Кт рах. 977 “Інші витрати звичайної діяльності”.

Особливої уваги потребує методика обліку реструктуризації боргів та капіталу підприємства-боржника. Цей процес можна поділити на декілька етапів.

I *етап* – вилучення (викуп) акцій у акціонерів на суму боргу, що знаходить відображення у обліку наступним чином:

Дт рах. 451 “Вилучені акції”.

Кт рах. 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”.

II *етап* – деномінація акцій шляхом конвертації акцій більшої номінальної вартості в меншу без зміни розміру статутного капіталу. Іншими словами – збільшення кількості акцій в межах існуючого статутного капіталу. Оскільки розмір статутного капіталу не змінюється, дана операція на рахунках бухгалтерського обліку не відображається, а фіксується у внутрішньому обліку у реєстратора за кожним акціонером.

III *етап* – погашення кредиторської заборгованості виданим векселем:

Дт рах. 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”,  
68 “Розрахунки за іншими операціями”.

Кт рах. 51 “Довгострокові векселі видані”, 62 “Короткострокові векселі видані”.

IV *етап* – власне реструктуризація боргів та капіталу підприємства-боржника. Логічна послідовність відображення даного процесу у обліку наступна.

За рахунок вартості вилучених акцій формується частка неоплаченого капіталу на суму, що еквівалентна зобов'язанням перед кредиторами згідно реєстру:

Дт рах. 46 “Неоплачений капітал”.

Кт рах. 451 “Вилучені акції”.

Ця частка вже формально належить новим акціонерам (колишнім

кредиторам) згідно ухвали суду, тому заповнення її відбудеться внаслідок погашення заборгованості за виданим векселем, тобто відбувається “обмін” фінансовими інструментами (векселі на акції):

Дт рах. 51 “Довгострокові векселі видані”, 62 “Короткострокові векселі видані”.

Кт рах. 46 “Неоплачений капітал”.

Єдність підходів акціонерів, кредиторів і підприємства-боржника до методики обліку змін структури активів і пасивів робить процес реструктуризації більш інформаційним, сприяє підвищенню ефективності управління підприємством на етапі відновлення його платоспроможності.

1. Закон України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” №2343-ХІІ від 14.05.1992 р.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р., №291.

3. Батенко Л.П. Реструктуризаційні процеси і концепція зростання ринкової вартості компанії. – Навч.-метод. матеріали до семінару для директорів Міжнародного центру приватизації, інвестицій та менеджменту. – К., 2000.

*Отримано 28.04.2004*

УДК 657.6 (477)

Л.В.ЗВАРЫЧ

*Одесский государственный экономический университет*

### **ПУТИ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ДЕЙСТВИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Определяются пути повышения эффективности системы внутрихозяйственного контроля в условиях действия Национальных стандартов бухгалтерского учета. Обобщены результаты анализа предложенных путей совершенствования внутрихозяйственного контроля предприятий всех форм собственности.

В 1973 г. при содействии ООН и Организации Европейского экономического содружества был основан Комитет по Международным стандартам бухгалтерского учета. Целью его создания была разработка и публикация стандартов бухгалтерского учета, которых должны придерживаться при составлении финансовых отчетов во всем мире.

В 1993 г. Международная организация Комиссии по ценным бумагам подготовила согласованный перечень основных Международных стандартов.

С принятием этого решения фактически был признан приоритет Международных стандартов бухгалтерского учета (МСБУ), а в связи с